

Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre a «Proposta de directiva do Conselho que altera a Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes»

[COM(2003) 613 final — 2003/0139 (COD)]

(2004/C 110/09)

Em 28 de Outubro de 2003, o Conselho decidiu, nos termos do artigo 262.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia, consultar o Comité Económico e Social Europeu sobre a proposta supramencionada.

A Secção Especializada da União Económica e Monetária e Coesão Económica e Social, incumbida da preparação dos correspondentes trabalhos, emitiu parecer em 9 de Fevereiro de 2004 (relator: G. RAVOET).

Na 406.ª reunião plenária de 25 e 26 de Fevereiro de 2004 (sessão de 25 de Fevereiro), o Comité Económico e Social Europeu adoptou, por 114 votos a favor, 1 voto contra e 2 abstenções, o seguinte parecer.

1. A estratégia da Comissão em matéria de tributação das empresas

1.1 A presente proposta é um elemento da estratégia da Comissão em matéria de imposto sobre as sociedades apresentada em 2001⁽¹⁾, na qual identificava uma série de obstáculos fiscais às actividades económicas transfronteiras no mercado interno e anunciava a sua intenção de os suprimir a curto e médio prazo.

1.2 Esta estratégia prevê um determinado número de medidas dirigidas a questões como o alargamento das directivas sobre os dividendos, os juros e royalties e as fusões, bem como sobre a compensação transfronteiras das perdas, os preços de transferência e as convenções em matéria de dupla tributação.

1.3 A Comissão considera que, a médio prazo, se deve proporcionar às empresas a possibilidade de serem tributadas com base numa matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da UE., de modo a que sejam evitadas operações ineficazes e custosas que actualmente resultam da coexistência de 15 (e em breve 25) legislações fiscais diferentes.

1.4 No seu parecer sobre «A fiscalidade directa das empresas», adoptado em 2002⁽²⁾, o CESE apoiava as propostas da Comissão Europeia destinadas a suprimir, a curto prazo, todas as formas de dupla tributação e de outros obstáculos fiscais com que são confrontadas as empresas que exercem actividades transfronteiras no mercado interno.

1.5 Quanto ao médio prazo, o CESE aprova a ambição de um mercado interno sem entraves fiscais. Pensa que este não pode ser senão uma via para conseguir estabelecer princípios

comuns que favoreçam um mercado interno em que prevaleceria uma concorrência leal. Estes princípios comuns deveriam igualmente favorecer os objectivos de simplificação, competitividade e criação de emprego.

1.6 Em Novembro de 2003⁽³⁾, efectuou-se um primeiro balanço da estratégia adoptada pela Comissão Europeia em 2001. Nele, a Comissão conclui que a sua dupla estratégia em matéria de fiscalidade das empresas continua a ser, após dois anos de trabalhos, a melhor abordagem em relação aos problemas de natureza fiscal que actualmente se colocam no mercado interno e considera que realizou devidamente as acções e iniciativas prometidas. Esta conclusão foi confirmada na conferência europeia sobre fiscalidade das empresas, organizada em Roma, em 5 e 6 de Dezembro de 2003⁽⁴⁾.

2. Medidas selectivas da estratégia a curto prazo da Comissão

2.1 Entre os objectivos a curto prazo que a Comissão Europeia estabeleceu na sua estratégia em matéria de fiscalidade das empresas, de Outubro de 2001, figura a adopção de propostas destinadas a, nomeadamente, actualizar e alargar o âmbito de aplicação das Directivas «Sociedades-Mães e Afiliadas» e «Fusões».

2.2 O mesmo acontece com a adopção e a subsequente actualização da proposta de Directiva «Juros e royalties» que fazia parte do «pacote fiscal» que incluía o Código de boa conduta, a Directiva «Poupança» e a Directiva «Juros e royalties».

2.3 A proposta de directiva de actualização da Directiva «Sociedades-Mães e Afiliadas» foi adoptada no Conselho ECOFIN de 22 de Dezembro de 2003. O texto final da directiva foi publicado no Jornal Oficial, em 13 de Janeiro de 2004⁽⁵⁾.

⁽¹⁾ Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da UE. COM(2001) 582, 23/10/2001.

⁽²⁾ (JO L 241 de 07/10/2002).

⁽³⁾ Comunicação de 24 de Novembro de 2003, «Um Mercado Interno sem obstáculos em matéria de fiscalidade das empresas — realizações, iniciativas em curso e desafios a ultrapassar», COM(2003) 726 final.

⁽⁴⁾ Ver: www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/conference_rome.htm

⁽⁵⁾ Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, JO L 7 de 20/8/1990. 2004.

2.4 A Directiva «Juros e royalties» foi adoptada em 3 de Junho de 2003⁽⁶⁾ e deve ser transposta para as legislações nacionais até 1 de Janeiro de 2004. Uma proposta de directiva de actualização desta directiva foi adoptada no Conselho ECOFIN de 30 de Dezembro de 2003. Deveria, nomeadamente, incorporar as importantes melhorias introduzidas no âmbito de aplicação da Directiva «Sociedades-Mães e Afiliadas».

2.5 A proposta de Directiva «Fusões» é, portanto, a última das três propostas que deverá ser adoptada pelo Conselho. Assenta num trabalho de consulta, importante e considerável, que permitiu identificar o conjunto dos problemas fiscais ligados às reestruturações transfronteiras.

3. Proposta de actualização da Directiva relativa ao «Regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções»

3.1 A directiva em vigor (90/434/CEE), prevê o adiamento da tributação das mais-valias resultantes de reestruturações transfronteiras de sociedade efectuadas sob a forma fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções.

3.2 Este regime de adiamento da tributação assegura a neutralidade fiscal das operações de reestruturação, sob a forma de isenção temporária: a tributação das mais-valias é adiada até à cessão posterior dos activos entrados. Por isso:

- os activos e passivos da sociedade contribuidora são transferidos para a sociedade beneficiária pelo seu valor fiscal;
- a atribuição das acções da sociedade beneficiária aos accionistas da sociedade contribuidora não pode resultar numa tributação destes últimos (de outra forma haveria uma dupla tributação económica).

3.3 Esta directiva, de 23 de Julho de 1990, já prevê em certos casos uma solução para os obstáculos transfronteiras resultantes dos elevados encargos fiscais associados à reestruturação de empresas, ao garantir que uma operação transfronteiras não dará lugar a dívidas fiscais mais elevadas do que se a operação tivesse sido realizada no interior de um Estado-Membro.

3.4 A proposta de actualização desta directiva substitui uma proposta de 1993, que foi retirada pela Comissão. O seu objectivo é alargar o âmbito de aplicação da actual directiva e melhorar os métodos previstos para o adiamento da tributação, salvaguardando, simultaneamente, os interesses financeiros dos Estados-Membros. Completa também uma proposta de décima directiva em matéria de direito de sociedades com o objectivo de facilitar as fusões entre sociedades de Estados-Membros diferentes.

3.5 Os principais elementos da nova proposta de actualização da Directiva «Fusões» são os seguintes;

3.5.1 A proposta visa adaptar a Directiva «Fusões» em conformidade com as alterações introduzidas na Directiva «Sociedades-Mães e Afiliadas», nomeadamente:

- a redução de 25 % para 10 % do limiar mínimo de participação para poder ser considerada uma sociedade-mãe ou uma filial;

- a actualização da lista das sociedades que passam a ser abrangidas pelo âmbito de aplicação da directiva, o que permite incluir sociedades com novos estatutos jurídicos, incluindo cooperativas, sociedades mutualistas, certas empresas sem capital social, caixas económicas, fundos e associações com actividades comerciais. A nova lista inclui a sociedade europeia e a sociedade cooperativa europeia que poderão ser criadas a partir de 2004 e 2006, respectivamente;

o objectivo de alargamento do âmbito de aplicação da directiva sobre as fusões concretiza-se mediante a inclusão na lista de sociedades, que figura em anexo à directiva, de novas formas jurídicas. Trata-se, em princípio, da mesma lista que foi adoptada no quadro da directiva de actualização da Directiva «Sociedades-Mães e Afiliadas» e que deveria também ser adoptada no quadro da directiva de actualização da Directiva «Juros e royalties».

3.5.2 A proposta alarga também o benefício da directiva (regime de adiamento da tributação) às sociedades incluídas no seu âmbito de aplicação que são sociedades passivas de imposto no Estado-Membro de residência, mas que são consideradas transparentes para efeitos fiscais noutros Estados-Membros.

3.5.2.1 Sem questionar o regime de transparência, a proposta de directiva prevê que este outro Estado-Membro será impedido de tributar os contribuintes nele residentes que detenham uma participação nessa sociedade no momento da realização das operações abrangidas pela directiva. Esses contribuintes só poderão ser tributados aquando da posterior alienação dos activos transferidos.

3.5.3 A proposta alarga o âmbito de aplicação às operações de cisão com permuta de acções, isto é, operações de cisão limitada ou parcial, que deixam subsistir a sociedade contribuidora. O regime de adiamento da tributação será assim aplicável a estas operações.

3.5.3.1 Uma cisão parcial é uma operação em que uma sociedade, sem ser dissolvida, transfere para uma sociedade beneficiária uma parte dos seus elementos do activo e do passivo, que constituem um ou mais ramos da sua actividade. Em contrapartida, a sociedade beneficiária transfere títulos representativos do seu capital para os sócios da sociedade contribuidora.

3.5.4 A proposta assegura a neutralidade fiscal em caso de transferência da sede social de uma sociedade europeia ou de uma sociedade cooperativa europeia para um outro Estado-Membro. Prevê desta forma um regime de adiamento da tributação que evitará que uma transferência deste tipo resulte na tributação imediata das mais-valias relativas aos activos que deverão permanecer afectos ao estabelecimento estável que a sociedade que transfere a sua sede estatutária passará a ter no Estado-Membro em que tinha o seu domicílio. Consequentemente, o regime fiscal aplicável à transferência da sede abrangerá igualmente as provisões ou as reservas constituídas pela sociedade antes desta operação, a eventual assunção dos prejuízos e a existência de um estabelecimento estável num terceiro Estado-Membro.

⁽⁶⁾ Directiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, JO L 157 de 26/06/2003.

3.5.4.1 Esta possibilidade de transferência da sede está expressamente prevista no estatuto destas sociedades, para garantir o princípio fundamental da liberdade de estabelecimento. Impõe-se, por isso, que esta liberdade não seja entravada por disposições fiscais.

3.5.5 A proposta precisa que o regime de adiamento da tributação contemplado na directiva pode abranger igualmente o caso em que uma sociedade decide transformar a sua sucursal estrangeira em filial.

3.5.5.1 O adiamento da tributação previsto pela directiva está ligado à afectação dos elementos do activo e do passivo transferidos para um estabelecimento estável da sociedade contribuidora, o que não é o caso quando uma sucursal de uma sociedade estrangeira é transformada numa filial dessa mesma sociedade. Neste caso, os elementos do activo e do passivo transferidos são efectivamente afectos à sociedade beneficiária (a nova filial). Há que precisar que estas operações são abrangidas pela directiva, desde que as operações de transformação de sucursais em filiais estejam conformes aos objectivos da directiva e não prejudiquem as prerrogativas fiscais do Estado-Membro envolvido (os elementos do activo e do passivo continuam a depender da mesma competência fiscal).

3.5.6 A proposta alarga igualmente o benefício da directiva às operações de permuta de acções em que a maioria dos direitos de voto na sociedade adquirida é recebida de sócios que não tenham domicílio fiscal num Estado-Membro da União Europeia.

3.5.7 Por fim, a proposta introduz regras adequadas para impedir a dupla tributação económica decorrentes das diferentes regras de avaliação das acções e dos activos aplicáveis nos diferentes Estados-Membros. É o caso das operações de entradas de activos e de permutas de acções.

3.5.7.1 Dado que as mais-valias sobre a entrada de activos serão tributadas posteriormente à sociedade beneficiária, havia que harmonizar as regras fiscais nacionais de avaliação das acções recebidas na sequência de uma entrada de activos ou de uma permuta de acções. Foi assim previsto que a estas acções seria atribuído o valor «real» que os elementos do activo e do passivo tinham imediatamente antes de uma entrada de activos ou o valor «real» que as acções recebidas tinham no momento de uma permuta de acções (todavia, constitui uma excepção o caso de detenção de acções próprias).

4. Observações na generalidade

4.1 A Directiva «Fusões», de 23 de Julho de 1990, tem por objectivo garantir a indispensável neutralidade das operações de reestruturação transfronteiras de sociedades, salvaguardando simultaneamente os interesses financeiros dos Estados-Membros.

4.2 O Comité acolhe favoravelmente as propostas de actualização da Directiva «Fusões» apresentadas pela Comissão Europeia. Estas propostas trazem melhorias indispensáveis e adequadas à Directiva de 23 de Julho de 1990 e, em princípio, não têm qualquer consequência desfavorável para as empresas relativamente à actual situação. Além disso, não acarretam qualquer obrigação ou formalidade fiscal novas para que as empresas as cumpram.

4.3 A proposta de actualização tem como objectivo melhorar e alargar o âmbito de aplicação do regime de adiamento da tributação das mais-valias resultantes de operações de reestruturação. Passa assim a ser expressamente abrangido um crescente número de tipos de sociedades (entre os quais a sociedade europeia (SE), a sociedade cooperativa europeia (SCE) e as formas de sociedade geralmente adoptadas pelas pequenas e médias empresas), bem como de operações de reestruturação (como a cisão parcial ou a transformação de uma sucursal).

4.4 Ao alargar à SE e à SCE o regime de neutralidade fiscal, incluindo na hipótese de transferência da sede social, o que é específico do estatuto destas duas formas de sociedade, a proposta de directiva contribuirá para a criação e gestão de sociedades de dimensão europeia, libertas dos obstáculos ligados à aplicação territorial limitada do direito fiscal e do direito de sociedades dos diferentes Estados-Membros.

4.5 Todas estas alterações possibilitarão às empresas — incluindo a partir de agora um crescente número de PME — beneficiar plenamente das vantagens do mercado único (mediante uma tributação equilibrada das actividades nacionais e transfronteiras que assegurará a neutralidade das decisões em matéria de investimento e de reestruturação), o que deveria melhorar a respectiva competitividade e ter assim uma incidência positiva na criação de emprego e no combate ao desemprego.

5. Observações na especialidade

5.1 O Comité tem para si que haveria que generalizar a cláusula que prevê que qualquer nova forma de sociedade instituída por um Estado-Membro será automaticamente incluída na lista de sociedades deste Estado-Membro anexada à directiva. Tal permitiria resolver eventuais problemas em caso de não-adaptação desta lista.

5.2 Além disso, o Comité considera essencial que a actualização das Directivas «Fusões», «Sociedades-Mãe e Afiliadas» e «Juros e royalties» se efectue de forma concordante, tanto no que se refere à definição do âmbito de aplicação (por exemplo, a lista de tipos de sociedades que figura em anexo às directivas), como no atinente às condições necessárias para poder beneficiar do regime fiscal previsto (por exemplo, o nível de participação, que passou para 10 % a partir da actualização da Directiva «Sociedades-Mãe e Afiliadas»).

5.3 O Comité considera que a extensão do âmbito de aplicação (a outros tipos de sociedades e a outras operações de reestruturação) não está completa — e por isso é insatisfatória — na medida em que:

— não inclui todos os tipos de impostos envolvidos nas operações de reestruturação (nomeadamente os direitos de registo ou os direitos de entrada);

— o regime de adiamento da tributação em caso de transferência de sede estatutária limita-se às SE e às SCE, ao passo que a jurisprudência do Tribunal de Justiça europeu reconhece, no seu acórdão «Centros» (7), o princípio da liberdade de estabelecimento e de liberdade na escolha da localização da sede social aplicados a todas as formas de sociedades.

(7) JO C 212 de 9 de Março de 1999.

5.4 Por fim, o Comité insiste em que a neutralidade fiscal das operações de reestruturação transfronteiras seja integralmente assegurada, nomeadamente no atinente às transferências de prejuízos e à isenção aplicável às provisões e reservas.

6. Conclusão

6.1 O Comité apoia inteiramente as propostas de actualização da Directiva «Fusões», apresentadas pela Comissão Europeia. Estas propostas trazem melhorias indispensáveis e adequadas à directiva, e possibilitarão às empresas — incluindo

a partir de agora a SE, a SCE e um crescente número de PME — beneficiar plenamente das vantagens do mercado único, o que deveria melhorar a respectiva competitividade e ter assim uma incidência positiva na criação de emprego e no combate ao desemprego.

6.2 Todavia, o Comité convida a Comissão a reexaminar certos aspectos essenciais deixados por resolver e que constam das supramencionadas observações na especialidade.

Bruxelas, 25 de Fevereiro de 2004

O Presidente
do Comité Económico e Social Europeu
Roger BRIESCH
